

# O ORÇAMENTO COMO FORMA DE TRANSPARÊNCIAS DAS CONTAS PÚBLICAS MUNICIPAIS

## *THE PUBLIC BUDGET LIKE FORM OF TRANSPARENCY OF THE MUNICIPALITY'S PUBLIC EXPENDITURE*

**POUBEL DA SILVA, Marco Antonio<sup>(1)</sup>**

(1) Advogado. MBA em Controladoria e Auditoria pela Universidade Cândido Mendes (2008). Consultor Interno da Secretaria de Gestão Estratégica do Município de Cachoeiro de Itapemirim-ES.

### **RESUMO**

O estudo objetiva aprofundar a pesquisa no campo da transparência das contas públicas, notadamente municipais, demonstrando a importância do orçamento-programa como instrumento gerador de informações para a sociedade, gestores e agentes de controle interno e externo. O estudo parte da pesquisa bibliográfica para traçar o entendimento do orçamento como instrumento de políticas públicas que tem sido objeto de transformações juntamente com o atual momento de desenvolvimento da Administração Pública. Conclui-se que o orçamento público, por suas características, tornou-se instrumento imprescindível para a relação transparente dos gestores públicos com a sociedade.

**Palavras-chave:** Administração Pública; Orçamento público; Transparência pública; Controle Social; Município.

### **ABSTRACT**

*The study has intentions development research in transparency about public expenditure, with focusing in city halls, to point the public budget as very important instrument of accountability - possibiliting to create informations for society, public administrators and internal and external control agents. The research utilize the bibliographic resource to appoint the knowledgement about program-budget as public politic that has suffered important transformations with the actual vision about public administrations development. It is concluded that the public budget, given its characteristics, has become indispensable tool for public managers transparent relationship with society.*

**Keywords:** Public Administration; Public Budget; Public Transparency; Accountability; City Hall.



## 1. INTRODUÇÃO

Como decorrência do processo de globalização os mercados tornaram-se espaço geográfico comum, não mais limitados pelas barreiras de nações. Importa dizer, em outros termos, da transformação do cenário global como espaço único de mercados e movimentação de capital. Neste cenário globalizado, as práticas microrregionais necessitaram ser revistas. A esse respeito, discorre Oliveira (2006, p.6):

Nos dias atuais em que ocorrem mudanças dos paradigmas preexistentes, a adaptabilidade a novos cenários tornou-se capacidade primordial para a sobrevivência dos estados e atendimento das necessidades coletivas de modo pleno ou, pelo menos, satisfatório.

Portanto, a adoção de procedimentos de convergência ganhou o “status” de práticas internacionais de convergência de processos e de modelos de procedimentos. Dessa forma, a adoção de práticas globalizadas referentes a procedimentos contábeis – “Internacionalização das Normas Contábeis” ou “Convergências às Normas Contábeis Internacionais”, atingiu também o Brasil – tendo este promovido por meios dos órgãos técnicos e gestores de contabilidade a implementação da convergência das práticas contábeis ao cenário comum internacional por meio de trabalho conjunto entre o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, Conselho Federal de Contabilidade – CFC e Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

Também a contabilidade pública – agora denominada Contabilidade Aplicada ao Setor Público – é alvo atual de convergência a normas internacionais. Assim sendo, foram editadas pelo órgão central de contabilidade governamental brasileiro, a saber: Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda - STN/MF em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade – CFC – as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP. Novas conceituações foram propostas, sobretudo no que tange à aplicação dos princípios contábeis, antes denominados princípios fundamentais de contabilidade. Dessa forma, a contabilidade aplicada ao setor público desenvolve-se atualmente em torno de dois conceitos importantes: transparência com foco orçamentário e evidenciação com foco patrimonial (HERBEST, 2010, p.30 e 75; TCU, 2010, p. 5).

O presente trabalho científico busca demonstrar como o instrumento denominado orçamento público teve, dentre as suas características primordiais, o acréscimo de



competências para tornar-se peça fundamental para a promoção da transparência dos atos da gestão fiscal pública. Tal acréscimo de competências pode ser buscado desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, bem como das posteriores Leis de Responsabilidade Fiscal, Lei da Transparência até a recente Lei de Acesso à Informação.

## **2. ORÇAMENTO PÚBLICO, TRANSPARÊNCIA E CONTROLE**

### **2.1. Planejamento público no Brasil**

A existência e a integração entre os instrumentos atuais de planejamento e orçamento público iniciam-se a partir do ano de 1988, com a promulgação da Carta Constituinte vigente. Consoante o artigo 165 do referido diploma, são de iniciativa do Poder Executivo o Plano Plurianual – PPA, as Leis de Diretrizes Orçamentárias – LDOs e os Orçamentos Anuais. Estes últimos são comumente alcunhados de Leis Orçamentárias Anuais – LOAs.

Interessante ressaltar que o processo de planejamento no Estado Brasileiro é uma experiência anterior à Carta Maior de 1988. Oliveira (2006, p.21) aponta a existência de planos de desenvolvimento anteriores à atual constituição e que versavam sobre áreas consideradas prioritárias para as políticas públicas e de governos, tais como saúde, alimentação, transporte e energia. A própria lei geral de direito financeiro, datada de 1964, prevê entre seus institutos a necessidade de planejamento de médio prazo, à época alcunhado de Quadro de Recursos e de Aplicação de Capital com vigência trienal, bem como a necessidade de se definirem as metas de execução de cada programa de governo – metas estas indicadas em termos de realização de obras e de prestação de serviços (ANDRADE, 2008, p. 3; REIS e MACHADO JR., 2012, p.62 e 2000/2001, p. 77). Nesse seguimento, Lopes *apud* Matias Pereira (2003, p. 126) indica que o Brasil possui uma história aproximada de quatro décadas de elaboração de planos oficiais públicos que sofreram, ao menos em parte, implantação efetiva. O autor aponta que, devido a essa experiência, pode-se perceber o amadurecimento do setor público brasileiro na formulação de planos, uma vez que houve a formação técnica de quadros de servidores e melhoramento significativo de processos. Pode-se corroborar tal pensamento se considerados os planos plurianuais federais e suas metodologias a partir de 1988, sendo estes: o plano plurianual para o quinquênio 1991 a 1995 e sua posterior revisão para 1993 a



1995, os PPAs para os anos de 1996 a 1999; 2000 a 2003; 2004 a 2007; 2008 a 2011 e o atual PPA 2012 a 2015. Sobretudo ao que tange a este último, é proposta uma nova metodologia do fazer planejamento público, rompendo com os paradigmas institucionais de atendimento de demandas setorializadas e buscando uma ação caracteristicamente estratégica da atuação governamental. Ao largo de discussões possíveis acerca da nova metodologia e suas implicações para o sistema de controle interno e externo das contas públicas<sup>1</sup>, a elaboração do novo plano plurianual federal exemplifica o desenvolvimento contínuo da metodologia de planejamento no país. Assim sendo, o conhecimento histórico ainda que breve da trajetória do planejamento público no Brasil conduz à percepção da importância do processo e do desenvolvimento, cada vez mais célere, dessa atividade-meio da administração pública.

## **2.2. Integração entre Planos Plurianuais, Diretrizes Orçamentárias e Orçamentos Anuais**

O processo de planejamento de políticas públicas no Brasil possui característica interessante e que, em uma visão descuidada, pode induzir à conclusão de incongruência no processo. Em primeira análise, sendo a Administração Pública sujeita a princípios comumente aceitos e grafados em texto constitucional, encontram-se entre os norteadores da ação pública a exigência de atendimento ao princípio da legalidade – do qual se extrai que toda a ação pública precisa estar amparada em lei anterior que a fundamente. Aplicável ao campo do planejamento público, a metodologia e procedimentos específicos necessitam subordinar-se às normas vigentes. Por isso mesmo, o legislador constitucional abraçou e desenvolveu o conhecimento existente sobre a matéria e dispôs, de forma clara e inequívoca no documento federativo, sobre a existência e integração de documentos de planejamento intitulados planos plurianuais, leis de diretrizes orçamentárias e leis orçamentárias anuais. Conforme o texto referido, tais documentos – distintos entre si por características que não se confundem – devem estar integrados para possibilitar

---

<sup>1</sup> Conforme a Nota Técnica Conjunta nº 09/2011 oriunda da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados e da Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal disponível em: <[http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/ppa/ppa\\_2012\\_2015/proposta/NT\\_Conj.pdf](http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/ppa/ppa_2012_2015/proposta/NT_Conj.pdf)> Acesso em 22 mai 2012



uma entrega de resultados à população de forma planejada e a promover impactos benéficos e duradouros, tendo por objetivo a melhoria da qualidade de vida da sociedade.

O Plano Plurianual – PPA compõe a documentação de objetivos do governo em médio prazo. Para o âmbito administrativo público, o termo médio prazo referente ao planejamento plurianual identifica o lapso temporal de quatro anos. As características principais do PPA são a definição de bases estratégicas de atuação do governo e a organização das ações previstas em forma de programas. Como organizadores das ações do governo, os programas visam à resolução de um problema específico a ser atendido. Tal problema deve ser definido com exatidão e promover benefícios pertinentes a um grupo social identificado e significativo – evitando assim que políticas públicas sejam setorializadas de forma a atender grupos particulares dentro do contexto social. Inclusive, tais problemas devem ser perceptíveis e definidos pela sociedade envolvida e não restringir-se apenas à visão mecânica dos agentes técnicos envolvidos no processo (OLIVEIRA, 2006, p. 18).

Cada programa, como explanado, compõe-se de ações a serem executadas por órgãos identificados. A execução de cada ação é mensurada por meio de metas físicas de entrega de produtos à sociedade. Como produtos, entendem-se os bens e serviços produzidos e ofertados tanto diretamente à população (caracterizando ações finalísticas) tanto quando à própria administração (conforme ações precipuamente identificáveis como atividades de suporte administrativo). Cada ação pode aumentar ou expandir o patrimônio público ou a capacidade de atuação de governo, tendo por isto um tempo definido de execução – tais são as características das ações programáticas classificadas como projetos. Por outro lado, quando as ações destinam-se à manutenção da capacidade de atuação já existente sem expansão do patrimônio público e caracterizam-se por uma execução contínua no tempo, têm-se ações alcunhadas como atividades. Ainda ações específicas ao pagamento de dívidas e encargos compõem grupamento especial de contas identificados como operações especiais. Dessa forma, a construção de uma nova escola compõe um projeto. Já a manutenção do funcionamento de tal escola irá compor uma ação distinta classificada como atividade. O pagamento de dívida a instituto de previdência referente aos servidores da escola, por exemplo, será



classificado como operações especiais. Reis e Machado Jr. (2012, p. 59) destacam a importância do plano plurianual como ferramenta de programação dos gastos de manutenção e operação derivados de despesas de investimentos públicos. Rezende (2011, p. 119) esclarece que a manutenção de projetos de construções tais como escolas ou hospitais importam em gastos estimados no valor da própria construção e do aparelhamento das referidas unidades.

Oliveira (2006, p. 19) explana que é possível perceber a necessidade e a oportunidade de planejamento a partir de visão e conhecimento abrangentes dos problemas sociais de relevância que exijam ação integrada e organizada do estado.

A importância do PPA reside no fato de nortear o governo (federal, estadual ou municipal) quanto à realização dos programas de trabalho e ações no período citado, ressaltando inclusive que qualquer ação do governo somente pode ser executada se devidamente inserida no documento de PPA (ANDRADE, 2008, p. 20). Caso contrário, tal despesa será considerada como despesa não autorizada pelo Poder Legislativo, afrontado as bases federativas de atuação dos poderes constituídos e configurará crime de responsabilidade do gestor<sup>2</sup>.

Reis e Machado Jr. (2012, p. 59) observam que:

o plano plurianual tem por objetivo, em síntese, dar continuidade às administrações, a fim de evitar as paralisações de obras e de outros serviços que, ao invés de beneficiarem, prejudicam em muito as populações municipais.

Essa visão de continuidade é que fundamenta a vigência administrativa de cada plano plurianual abrangendo sempre os três últimos anos de mandato de uma equipe administrativa e o primeiro ano da equipe eletiva seguinte. Em outros termos, cada gestão administrativa executa um ano de planejamento herdado da equipe anterior e três anos do planejamento elaborado por ela mesma. De mesma forma, deixa à gestão vindoura já um exercício de planejamento elaborado a ser executado.

---

<sup>2</sup> Nos termos do Decreto-Lei 201, de 1967 em seu artigo 1º, inciso IV configura-se como crime de responsabilidade dos Prefeitos Municipais, passível de julgamento pelo Poder Judiciário independentemente de manifestação do Poder Legislativo Municipal, a ordem ou realização de despesas não autorizadas por lei ou em desacordo com as normas financeiras pertinentes.

Uma vez que os programas do PPA referem-se a metas e estratégias para um período de quatro anos dentro de um cenário econômico projetado, faz-se necessária a adequação de tal planejamento à situação econômica característica de cada exercício financeiro. Pode-se compreender tal situação levando-se em conta as variações cambiais ocorridas dentro de cada exercício financeiro ou alterações na legislação tributária. Como variações econômicas significativas, pode-se ainda apontar as alterações tributárias oriundas de decisões de entes federativos externos à administração titular do documento de diretrizes orçamentárias e que impacte diretamente a situação econômica. Como exemplo, pode-se citar o alargamento da base tributária proporcionada a Municípios conforme legislação federal (caso emblemático a incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza-ISSQN sobre o beneficiamento de rochas ornamentais e que promoveu impacto benéfico para a realização de receitas do referido imposto para o Município de Cachoeiro de Itapemirim ou, ainda, a definição de alíquota única para a tributação do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, aplicável aos produtos importados e que atinge negativamente os Estado do Espírito Santo e municípios capixabas). Caso a ser exemplificado seria ainda a variação cambial aplicável a possíveis dívidas em moeda estrangeira e que provocariam, para o caso hipotético, alteração de valores a serem despendidos pelo ente para o pagamento dos compromissos assumidos por contratos de financiamento.

Assim sendo, todo o cenário projetado no PPA necessita ser atualizado conforme a situação financeira projetada para cada exercício a que se refira a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO. Isso decorre da característica constitucional da LDO em estabelecer a previsão de receitas para o exercício bem como as metas e prioridades da Administração. Tais metas e prioridades significam os programas e ações que o governo pretende priorizar com os recursos previstos para o exercício específico. Ademais, pelo texto da lei complementar de responsabilidade fiscal, deverá o instrumento de diretrizes orçamentárias dispor sobre equilíbrio entre receitas e despesas – pensamento totalmente aplicável à previsão realística de receitas para o exercício. Tal mandamento configurou marco importante para a finitude da prática de elaboração de orçamentos superestimados como forma de inclusão de despesas sem lastro financeiro possível. Também por esse prisma, outras competências gerenciais e de controle das contas públicas foram agregadas

ao instrumento de diretrizes orçamentárias pela Lei de Responsabilidade Fiscal, como critérios de acompanhamento de arrecadação de receitas e realização de despesas, formas de limitação de empenho e comparativos entre receitas e despesas tendo por base exercícios findos ou projetados. Segundo Andrade (2008, p. 73):

Dentre as diversas alterações introduzidas pela LRF, merecem destaque o Anexo de Metas Fiscais, no qual são definidas as metas de resultado primário e nominal, e também o Anexo de Riscos Fiscais, no qual são contemplados os riscos fiscais e avaliados os passivos contingentes, os quais são essenciais para o acompanhamento das finanças públicas e para a obtenção/manutenção do equilíbrio das contas públicas (sic).

Importa, em termos de planejamento público, evidenciar que os planos e metas da administração devem conduzir à realização de programas e ações que possam adequar-se às necessidades sociais conforme a capacidade de suporte pela administração pública. Esta preocupação – inclusive com responsabilização do gestor – é considerada um dos pilares da Lei Complementar 101/2000 (alcançada, por isso mesmo, de Lei de Responsabilidade Fiscal).

Na LDO são definidas as diretrizes que orientarão a Administração na elaboração da proposta orçamentária e na sua execução, sendo selecionadas dentre as diversas ações governamentais constantes no PPA aquelas que serão prioritárias durante a elaboração da LOA e da sua execução, compatibilizando-os com os recursos públicos arrecadados, proporcionando assim condições para que as demandas específicas da sociedade sejam priorizadas e realizadas.

Portanto, a LDO transcende a estimativa da receita e a fixação da despesa, que são objetos precípuos da LOA, tendo como principal finalidade o planejamento e o acompanhamento das finanças públicas, de modo a garantir o equilíbrio das contas públicas (ANDRADE 2008, p.73).

Em outros termos, a LOA reflete os planos de governo nas diversas áreas de atuação da Administração Pública (ANDRADE, 2008, p.146).

Oliveira (2006, p. 52), em pensamento singular, discorre de forma interessante acerca do assunto, ao expor sobre características históricas acerca do orçamento. Conforme o autor, a lei orçamentária anual é comumente alcançada de “lei de meios” dada a sua historicidade como um inventário de meios físicos necessários ao governo para a implementação de suas ações. São tais meios físicos os objetos de gastos identificados por sua natureza, tais como material de consumo, pessoal e encargos sociais, combustíveis e lubrificantes, mobiliário em geral, obras e instalações, equipamentos e utensílios diversos, entre outros. Decorrente da



evolução conceitual da peça orçamentária, a corrente moderna de pensamento compreende o orçamento como documento demonstrativo dos meios financeiros previstos pelo governo para a execução de suas ações. Trata-se de uma visão gerencial orçamentária fortalecida, sobretudo, pelo mecanismo de fontes de recursos, o qual identifica cada origem de recurso financeiro e a sua aplicação, interligando os procedimentos de orçamento, finanças e contabilidade pública.

Andrade (2008, p. 144) estabelece que o orçamento é lei autorizativa e não impositiva, uma vez que o gestor de cada orçamento tem a faculdade ou não de realizar as despesas nele contidas. Oliveira (2006, p. 53) bem desenvolve tal assertiva ao explicar que a execução das ações pode ocorrer de forma diversa do esperado como decorrência de alteração abruptas da situação econômica e fiscal da administração – por isso a utilização do termo “créditos orçamentários” seria oportuna, já que os gastos fixados sofrem limitação conforme critérios de gestão financeira estabelecidos na LDO.

Portanto, das metas plurianuais quadrienais das ações de governo conforme projeção de cenário econômico chega-se à definição de metas e prioridades dentro de situação fiscal e econômica ajustadas a cada exercício financeiro e definição de instrumentos de gestão financeira para a execução de receitas previstas e despesas fixadas conforme fontes de recursos a serem obtidos junto à população para que se possam executar os programas e ações conforme o plano de governo da equipe administrativa eletiva.

### **2.3. Transparência pública**

O conceito de transparência no Brasil começou a ganhar forma com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, de 2000). A partir de tal instrumento normativo de caráter complementar à Constituição, foi instituída a obrigatoriedade de transparência da gestão fiscal. Importante salientar o caráter de amplitude de tal dispositivo ao incluir o uso de tecnologia de informação e comunicação no processo de transparência – determinando que aos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, além de outros documentos de prestações de contas e de demonstrativos de execução orçamentária sejam conferidos tratamento de informação a qualquer cidadão.

Para além da demonstração dos documentos já em formato de projeto de lei ou leis aprovadas pelo legislativo, a referida lei de caráter complementar estabelece que a transparência na gestão fiscal seja assegurada mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas durante o processo de elaboração e discussão dos documentos de planejamento orçamentário público.

No caso dos ditames acerca de transparência insculpidos à Lei de Responsabilidade Fiscal, vale ressaltar a inserção dos mesmos no contexto de evolução do pensamento sobre as relações dos cidadãos com a administração pública no Brasil. A instituição da participação da sociedade, de forma direta, na elaboração do planejamento orçamentário público teve continuidade e aprofundamento com a edição de documento de caráter normativo complementar à constituição alcunhado “Estatuto da Cidade.” Assim sendo, esta peça normativa de diretrizes gerais de política urbana específica, dentre os instrumentos de efetivação, os de planejamento municipal, em especial: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias, os orçamentos anuais e a gestão orçamentária participativa. Para estes, o normativo define a realização de debates, consultas e audiências públicas como meio de efetivação no campo prático – inclusive determinando que tais providências constituam condição legal para apreciação de tais documentos junto ao Poder Legislativo e que o não atendimento a tais condições importa em crime de responsabilidade do Executivo<sup>3</sup>. Interessante apontar como o espírito do legislador segue uma linha contínua e objetiva, fazendo com que ambas as leis, *a priori* com objetos distintos de regulamentação, consigam complementar-se e identificar os mesmos instrumentos como forma de efetivação da transparência no âmbito administrativo público. Importante perceber, ainda, que o objetivo da transparência consolida-se não só na elaboração de planos orçamentários, mas ainda, na ampla divulgação da execução de tais planos de ação. A transparência na gestão fiscal, determinada pela lei de regulamentação de finanças públicas, é assegurada também por demonstrativos de execução orçamentária e de gestão fiscal, as versões

---

<sup>3</sup> Lei Federal 10.257, de 10 de julho de 2001 em seu artigo 4º, III, d, e, f e § 3º; artigo 43, III e artigo 44.

simplificadas de tais documentos e a disponibilidade para consulta da prestação de contas do titular do poder executivo.

O desenvolvimento do conceito e aplicação pragmática da transparência administrativa levou o legislador à elaboração de leis ainda mais abrangentes, as quais não permitem quaisquer dúvidas acerca da real intenção de uma gestão cidadã e participativa. Neste sentido, lei de cunho complementar acresceu dispositivos à lei complementar de regulamentação de finanças públicas – em exemplo interessante de elaboração de norma jurídica com intuito de aperfeiçoamento de sistema jurídico já existente. A lei complementar em referência foi codificada sob número 131 e datada de 27 de maio de 2009, sendo identificada pelo título de Lei da Transparência.

O teor da lei ora em tela foi o acréscimo de dispositivos à lei complementar de normas de finanças públicas a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira dos entes da Administração Pública à sociedade. Tal disponibilização sedimenta-se em utilização de tecnologia de informação e comunicação. O conceito de transparência foi acrescido do caráter de informação pública por meio da recente Lei Federal 12.527, de 18 de novembro de 2011. Vale ressaltar que, nos termos desta lei, o acesso à informação constitui direito e garantia fundamental nos termos da atual Constituição Federal – por isso mesmo, possui eficácia e aplicação imediata. Da mesma forma que os preceitos anteriores acerca de transparência pública, a utilização de instrumentais de tecnologia de informação e comunicação são diretamente citados como forma de alcance do conhecimento dos atos da administração aos cidadãos. Dentre as informações a serem disponibilizadas, a lei em comentário explicita, claramente, informações relativas à implementação, acompanhamento e resultado dos programas, projetos e ações, metas e indicadores propostos pela administração pública bem como os resultados de atividades de controle interno e externo, inclusive prestações de contas de exercícios anteriores. Também os mandamentos desta lei prescrevem a responsabilidade do agente público na prestação das informações.

Dessa forma, o traçado dos esforços brasileiros no que tange ao processo de cidadania democrática e participativa por meio da divulgação de informações sobre

os atos do governo, apesar de recente em suas iniciativas mais perceptíveis, pode ser apontado como significativo e marco importante na evolução da administração pública brasileira. Tais esforços envolvem, ainda, entrega à população dos meios estruturais de acesso às referidas informações através de programas governamentais de difusão e acessibilidade a ferramentas tecnológicas de informações e comunicação no país, bem como de divulgação de dados abertos para construção de variáveis analíticas por pesquisadores diversos (BRASIL, 2011).

#### **2.4. O orçamento como ferramenta para transparência e informação públicas**

A legislação anterior ao ano de 2000 – notadamente a Lei Federal 4.320, de 1964 e a Constituição Federal de 1988 – possuem visão centrada em resultados da ação do governo em termos de atingimento de metas físicas. Assim é que encontramos no corpo de tais leis referências à programas de trabalho e atingimento de metas, deixando a cargo de lei complementar as disposições relativas a finanças públicas.

Com o advento da referida lei complementar – que recebeu a numeração 101, de 2000 e ficou conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal – passou a administração pública a adotar mecanismos de gestão financeira para o equilíbrio das contas públicas. Por isso, modernamente, os instrumentos de planejamento orçamentário de políticas públicas possuem caráter de peças gerenciais que integram os sistemas de planejamento, orçamento e gestão – possibilitando que a equipe eletiva possa implantar seu programa de governo em forma de metas físicas de produtos a serem entregues à população sem afetar a capacidade financeira do governo e, ainda, de corrigir a execução das ações conforme a captação de recursos junto à população.

Ainda segundo pensamento já discorrido, o momento atual da administração pública brasileira envolve a necessidade de transparência dos atos da gestão pública e acesso às informações administrativas – notadamente no campo de investigação em análise – dos dados da elaboração de planos que envolvam recursos dos orçamentos, bem como das informações de execução, acompanhamento e avaliação dos resultados de tais planos.

Tais planos envolvem distintos documentos de planejamento orçamentário, conforme os ditames da constituição federativa brasileira, sendo identificados como plano plurianual, leis de diretrizes orçamentárias e leis orçamentárias anuais. A legitimidade de tais documentos, conforme já citado, envolve a participação direta da população na sua elaboração.

Posteriormente, as metas previstas e os recursos financeiros alocados a tais metas deverão ser objeto de relatórios periódicos de controle bem como de acesso em tempo real de informações de sua execução.

Percebe-se, portanto, que o momento atual do desenvolvimento do saber aplicado ao campo da administração pública determina ao orçamento do governo o papel de partícipe importante e ferramenta indispensável de promoção dos objetivos da participação brasileira no projeto de governo aberto ao cidadão.

O orçamento atinge, como sempre deveria ser, o estado de instrumento gerencial para consecução de resultados benéficos junto à administração pública. A constituição federal, bem como as legislações posteriores, deitaram definitivamente por terra as argumentações engessadas a um princípio radicalizado de legalidade – no qual visão gerencial era deixada por um objetivo de demonstração de resultados dispersos por exercício financeiro isolado.

O orçamento [...] evoluiu para aliar-se ao planejamento, surgindo o orçamento-programa como especialização devendo, na prática, operar como elo entre os sistemas de planejamento e finanças. Com isto torna-se possível a operacionalização dos planos, porque os monetariza, isto é, coloca-os em função dos recursos financeiros disponíveis, permitindo que o planejador tenha os pés no chão, em face das disponibilidades dos recursos financeiros. Esta é, sem dúvida, a ideia central da Lei de Responsabilidade Fiscal (REIS e MACHADO JR., 2012, p.1).

Oliveira (2006, p. 64-67) enriquece a discussão ao perceber o processo orçamentário como elo entre os sistemas de planejamento de metas físicas de produtos e serviços, sistema de gestão de finanças e sistema de gestão político-administrativa. O autor aponta que as bases estratégicas do planejamento plurianual envolvem o pensamento e a visão administrativa da equipe eletiva alçada ao poder. O que, de fato, possibilita a integração entre a visão de futuro e de objetivos da administração e os recursos financeiros para sua consecução é a figura técnica do programa de governo. Por programa de governo entende-se o agrupamento das ações pretendidas do gestor organizadas de forma a resolver problemas sociais e

atender os objetivos estratégicos da atuação do ente público (OLIVEIRA, 2006, p.18). Tal instrumento de planejamento é o que possibilita alinhar o pensamento administrativo com as ações necessárias para atingi-los. Por isso o programa de governo integra o sistema de gestão (assim entendida a visão político-social do administrador) com o sistema de planejamento (assim entendido o estabelecimento de produtos e serviços quantificados em metas físicas). Da estruturação organizada de ações para atingimento de objetivos estratégicos serão estabelecidos códigos numéricos para inserção de dados em sistemas informatizados.

Conforme o momento atual da administração pública no Brasil, a busca pela transparência pressupõe a utilização de ferramentas de tecnologia de informação e comunicação e o uso de sistemas corporativos integrados. Portanto, toda metodologia de trabalho de orçamento-programa busca suporte em sistemas eletrônicos de dados. Dito de outra forma, as tabelas de sistemas de informação costumam utilizar como chave de pesquisa códigos sequenciais de entrada de dados. Um exemplo comum de tal situação é a pesquisa, em bancos de dados comerciais, das informações acerca de cliente pelo cadastro de pessoa física – sendo este código a chave ou parâmetro de pesquisa para registros do sistema. De mesmo viés, a busca por informações acerca de processos administrativos em qualquer sistema específico costuma utilizar o número de protocolo do documento. Em sistemas do Poder Judiciário, *v.g.*, a consulta deve ser feito por código sequencial numérico comumente denominado de “número do processo”<sup>4</sup>. Inclusive a Resolução CNJ 65, de 2008 torna-se um exemplo interessante de como pode ser criado uma chave de codificação para identificação de informações em sistemas corporativos. Consoante o princípio constitucional da legalidade, tais codificações devem emanar de instrumentos normativos para ter validade.

De mesmo caminho, a alocação de créditos orçamentários em sistema informatizado deve ser feito de forma sequenciada e lógica para o necessário controle, acompanhamento, avaliação, transparência e disponibilização de informações.

---

<sup>4</sup> Conforme a Resolução 65 de 16 de dezembro de 2008 do Conselho Nacional de Justiça-CNJ, a numeração de processos no âmbito do Poder Judiciário deve seguir codificação única.

A codificação de recursos previstos em forma de receitas públicas recebeu o nome convencional de Natureza da Receita. A esse código deve ser agregado o identificador de Fonte de Recursos. A natureza de receita é o nível mais detalhado de informações acerca de receitas públicas no instrumento de orçamento anual. Portanto, atende ao que determina a lei geral de direito financeiro no que tange à identificação de cada receita prevista nos instrumentos orçamentários anuais. A Portaria-Conjunta STN/SOF Nº 1, de 2011 estabelece um código numérico de oito dígitos para a identificação detalhada de cada receita possível de ingresso no erário – devendo tal estrutura ser seguida por todos os entes da federação no intuito de uniformização de plano de contas no âmbito governamental. A natureza da receita estabelece os seguintes classificadores conforme Figura 1.

C	O	E	R	AA	SS
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rubrica	Alínea	Subalínea

Figura 1: Classificação por Natureza da Receita  
Fonte: Brasil.STN.PCO (2012, p.13).

Tomando como exemplo o recolhimento de imposto de renda de pessoa física, tem-se como diagramação da receita o exposto na Figura 2:

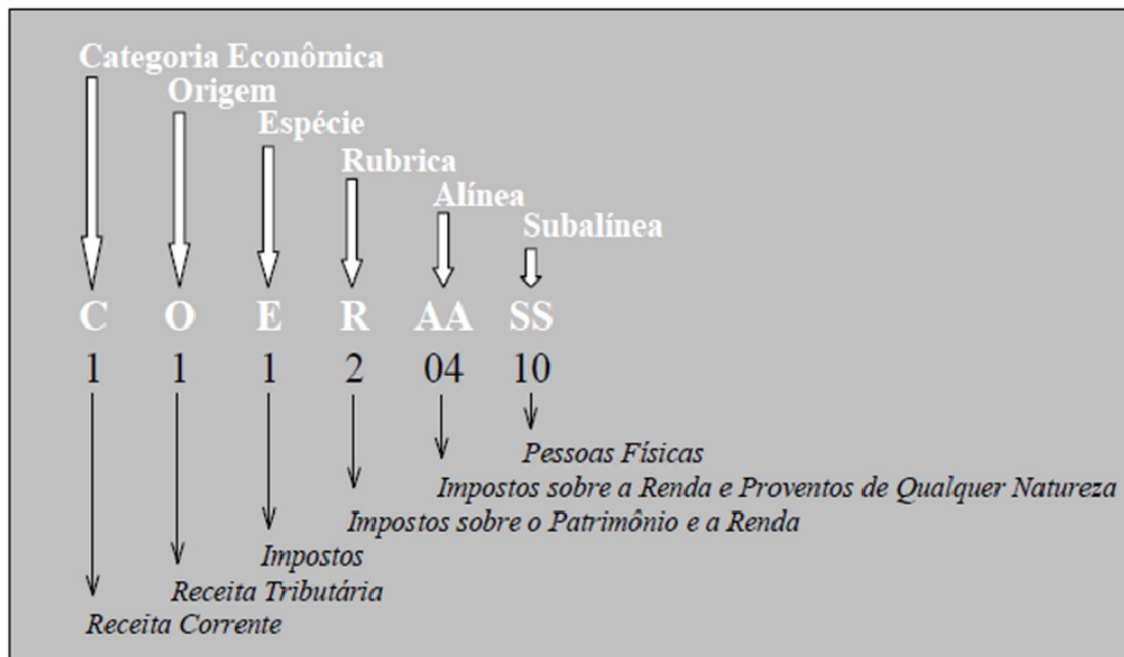


Figura 2: Diagrama de Natureza da Receita  
Fonte: Brasil.STN.PCO (2012, p.13).

A estruturação de códigos de alocação de créditos orçamentários pertinentes à fixação de despesas recebe o nome de classificação funcional-programática. É fato que a alcunha “funcional-programática” ou programa de trabalho possa ser, em visão restrita, referente a apenas parte da codificação – embora tenha se tornado um termo operacional técnico comum para identificação de créditos orçamentários. Embora a codificação possa ser, à primeira vista, complexa e de difícil entendimento uma análise pormenorizada aclara o entendimento e possibilita a leitura das informações contidas em uma estrutura de classificação de despesa orçamentária.

Em termos técnicos, a fixação da despesa tem por objetivo identificar núcleos de responsabilidade, função e subfunção de governo bem como programas e ações de governo, os objetos do gasto e as fontes de recursos financeiros. Assim sendo, tem-se para a despesa as classificações: institucional; funcional-programática, por natureza da despesa e por fontes de recursos.

A classificação institucional demonstra qual a estrutura administrativa (órgão e unidade administrativa) responsável pela execução da despesa; a função e subfunção de governo identificam as áreas de atuação do Poder Executivo na sociedade – podendo ser, *e.g.*, saúde, educação, segurança pública, entre outros; a programática identifica os programas e ações de governo estabelecidos no plano plurianual; a natureza de despesa demonstra o objeto do gasto – tais como combustível, vencimentos de pessoal, material de expediente, entre demais; a fonte de recursos busca identificar a destinação dos recursos arrecadados correlacionando-os às despesas. A combinação da codificação completa gera o crédito orçamentário propriamente dito – comumente conhecida por “dotação orçamentária”, segundo Figura 3.



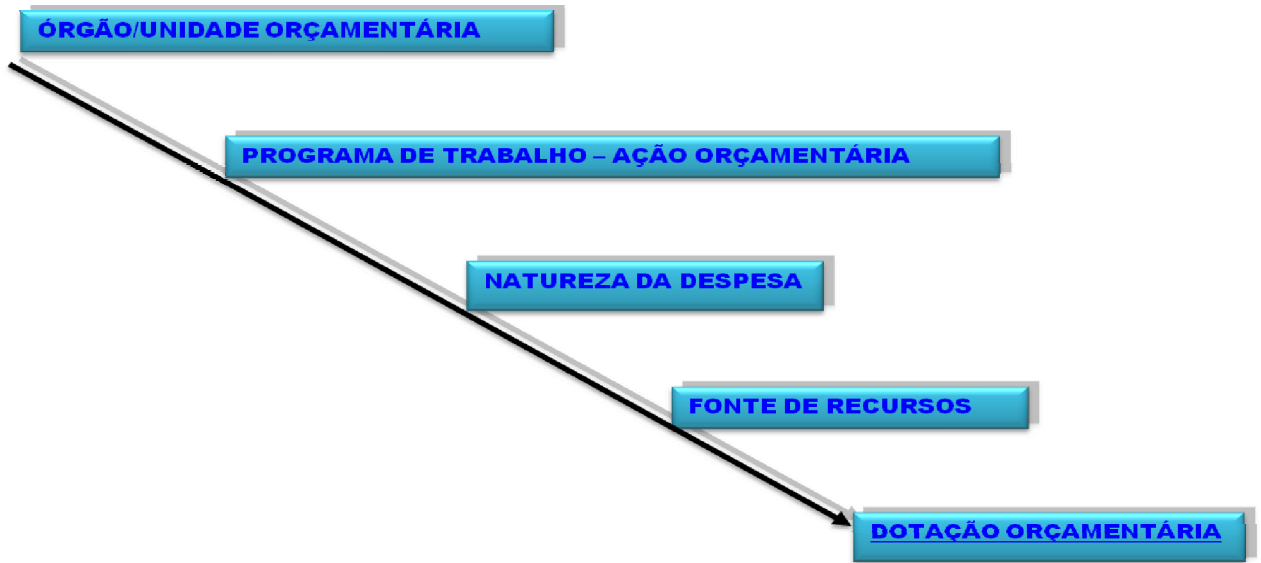


Figura 3: Diagrama de Dotação Orçamentária  
Fonte: Oliveira e Poubel da Silva (2011, p. 20).

Portanto, cada valor inserido em documentos de orçamento anual possui sistema de classificação que possibilita relacionar os recursos financeiros demonstrados com as metas físicas das ações e dos programas de governo elencados no plano plurianual – devendo a execução desses créditos orçamentários obedecer aos parâmetros de gestão financeira estabelecidos nas diretrizes orçamentárias.

Os instrumentos de planejamento orçamentário compõem a principal fonte de informações gerenciais dos resultados da administração pública. Mileski (2002, p.31) aponta o orçamento anual como o principal instrumento de política fiscal do governo, tendo características importantes de demonstrativo da intervenção da administração na vida do cidadão e do grupamento social. De tal forma, o acompanhamento e avaliação da execução dos orçamentos dos entes de governo permitem perceber como o organismo tem conseguido oferecer resultados à sociedade, quais os pontos ótimos de gestão e quais as falhas de atuação bem como a responsabilidade de unidades administrativas e de agentes públicos no resultado final. Por isso mesmo, o padrão definido pela União para a transparência das contas públicas cita especificamente as informações acerca de despesa e receitas orçamentárias – inclusive atendendo aos pressupostos básicos do que seja informação e definindo formato inteligível ao cidadão. A regulamentação da lei complementar de transparência pública utiliza o orçamento como ferramenta indispensável de

disponibilização de informação à sociedade, sem prejuízo de demais fontes de dados<sup>5</sup>. A lei geral que rege o direito financeiro público determina o acompanhamento contábil da execução orçamentária. O sistema contábil estrutura-se como sistema de informações para processo de decisão, controle social e prestação de contas (BRASIL.STN.PCASP, 2011,p. 13). Assim sendo, as contas públicas deverão ser agrupadas de forma a permitir informação e controle por grupamento contemplando as contas patrimoniais, de atos potenciais, de resultado e de planejamento e execução orçamentária além daquelas com funções precípua de controle. Cada classe de contas compõe um subsistema de contas identificados como: informações orçamentárias (contendo informações sobre planejamento, execução e resultado orçamentário); informações patrimoniais (registrando os fatos que afetam o patrimônio da entidade e os resultados econômico e nominal do exercício); custos (demonstrando os custos em geral da gestão pública) e compensação (com informações sobre atos com potencial modificativo sobre o patrimônio tais como créditos de caução e garantia de contratos). Todos esses subsistemas devem ser integrados entre si e a outros subsistemas de informações de modo a subsidiar a administração para a tomada de informações (sendo este o papel principal da ciência contábil como fator de proteção social) (PCASP, 2011, p. 11-13).

## **2.5. O orçamento como ferramenta para o controle social**

Entende-se o município como o local mais próximo de atuação de cada ator social na busca de uma convivência harmônica – por isso o planejamento municipal torna-se tão importante (REZENDE e CASTOR, 2005, p.4). Dentre as formas existentes de controle sobre a administração pública oriundo do ambiente externo, uma das mais relevantes tem sido comumente identificada pelos termos controle social – o qual encontra materialização na interação entre a sociedade civil organizada e o poder público na elaboração, implementação, execução e avaliação de políticas públicas (OLIVEIRA, 2010, p.76).

---

<sup>5</sup> Decreto Federal 5.482, de 30 de junho de 2005 e Portaria Interministerial 140, de 16 de março de 2006.

Nesse sentido, o controle/participação social é entendido como um espaço de representação da sociedade, onde se articulam diferentes sujeitos, com suas diversas representações: movimentos populares, entidades de classe, sindicatos, governo, entidades jurídicas, prestadores de serviço, entre outros, e uma população com suas necessidades e interesses que envolvem o indivíduo, família e grupos da comunidade.

O controle social consiste, portanto, em canais institucionais de participação na gestão governamental, com a presença de novos sujeitos coletivos nos processos decisórios [...] (ASSIS e VILLA, 2003, p. 377).

Os autores reforçam a característica do controle social como um espaço de construção constante da democratização nos municípios por meio da interação e escolha das possibilidades por diversos grupos de interesses sociais locais, sendo o município espaço privilegiado das lutas e transformações sociais e políticas (Idem, 2003, p. 377-378) . Embora a análise específica dos autores centre-se nas políticas públicas de saúde, suas conclusões acerca de controle social são válidas para a compreensão do assunto. Rezende e Castor (2005, p.13-14) orientam no seguinte sentido:

[...] O planejamento [...] municipal deve ser guiado pela racionalidade substantiva, ou seja, deve levar em conta os fatores de economia e efetividade na utilização dos meios, mas preocupando-se primordialmente com a qualidade substantiva dos fins almejados. De nada adiantaria um planejamento em que fins e meios estejam perfeitamente alinhados em termos de sua adequação e seus fins reforcem as desigualdades, iniquidades e injustiças sociais.

O planejamento [...] municipal não pode prescindir de participação ativa da comunidade em sua elaboração, acompanhamento e permanente avaliação, uma vez que população não é apenas o objeto de suas preocupações, mas igualmente o sujeito político da determinação de prioridades e preferências.

Por isso o processo de orçamento municipal tem ressurgido como forma de elevação da sociedade ao papel de partícipe do poder público não só na realização de ações, mas também de corresponsabilidade das escolhas e dos resultados sociais obtidos. A responsabilidade na gestão em que se equilibrem e previnem riscos às contas públicas, bem como a inserção do cidadão como agente ativo na determinação de políticas públicas tem possibilitado forma inovadora de controle social e evidenciado o orçamento como importante ferramenta para o atendimento dos anseios coletivos sociais.

### **3. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

De forma específica, procurou-se demonstrar os conceitos acerca do processo de planejamento orçamentário público municipal e seus principais documentos; objetivo

e conceituação de Plano de Contas com ênfase no Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP; integração entre os documentos de planejamento público, as formas de transparência à população e de instrumentalização do controle social. Dessa forma, restou evidenciado o papel do orçamento público como indispensável instrumentalização dos objetivos de transparência, informação, controle social e consequente combate à corrupção. Para tanto, a participação efetiva da sociedade mostra-se necessária para o desenvolvimento e fortalecimento da gestão democrática participativa.

A participação da população faz-se profícua quando exercida de forma qualitativa. O mero comparecimento em ocasiões públicas de demonstração das peças de planejamento orçamentária limita-se a simples cumprimento de formalidade superficial da lei – deixando de atingir os objetivos maiores de gestão fiscal equilibrada, transparente, democrática e participativa.

Portanto, da interação entre os diversos atores sociais para a elaboração das políticas públicas e de governo, passando pelos mecanismos de controle da gestão fiscal, seguindo pelo detalhamento dos recursos e aplicações monetárias para a realização das ações e propiciando a necessária interação da sociedade como partícipe do papel do estado em promoção do desenvolvimento da sociedade, o orçamento-programa constitui a ferramenta indispensável para a geração de informações para diversos usuários dos serviços públicos – seja ao cidadão com disponibilização de informações consolidadas e inteligíveis ao senso comum, seja à equipe gestora por meio de informações consolidadas de cunho estratégico e gerencial, seja aos agentes técnicos internos por meio de informações detalhadas ao menor nível possível, ou seja aos agentes de controle externo por meio de informações consolidadas por grupamento de contas. Essa atuação como instrumento gestor de informações para a tomada de decisões para usuários diversos constitui o papel principal da ciência contábil como imprescindível fato de proteção da sociedade – tornando o orçamento um dos principais instrumentos de geração de informações confiáveis, inteligíveis, seguras e contínuas sobre a gestão da administração pública.

#### 4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino (Org.) [et al.]. **Planejamento Governamental para Municípios. Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual.** - 2ª Ed. - São Paulo: Atlas, 2008.

ASSIS, Marluce Maria Araújo; VILLA, Tereza Cristina Scatena. **O controle social e a democratização da informação: um processo em construção.** Rev. Latino-Am. Enfermagem, Ribeirão Preto, v. 11, n. 3, June 2003 . Available from <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0104-11692003000300017&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-11692003000300017&lng=en&nrm=iso)>. Access on 31 mai 2012. doi: 10.1590/S0104-11692003000300017.

BRASIL. **Brazil: Discurso da Presidenta da República, Dilma Rouseff, durante cerimônia de lançamento da parceria para governo aberto – Nova Iorque/EUA. Proferido em 20 de setembro de 2011.** Disponível em:<<http://www.opengovpartnership.org/news/brazil-discurso-da-presidenta-da-rep%C3%BAblica-dilma-rousseff-durante-cerim%C3%B4nia-de-lan%C3%A7amento-da-pa>> Acesso 28 mai 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: incluindo vetos.** Vitória/ES:TCEES, 2000 58p.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal 10.257, de 10 de julho de 2001.** Estatuto das Cidades. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10257.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10257.htm)> Acesso em 29 fev 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto Federal 5.482, de 30 de junho de 2005.** Dispõe sobre a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da [...] Internet. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Atos2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Atos2004-2006/2005/Decreto/D5482.htm)> Acesso 31 mai 2012.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei 201, de 27 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores[...]. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0201.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm)> Acesso 24 mai 2012.

\_\_\_\_\_. Congresso Nacional. **Nota Técnica Conjunta nº 09/2011.** Subsídios para a apreciação do Projeto de Lei do Plano Plurianual para o período 2012 a 2012 (PLN nº 29/2011). Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/ppa/ppa\\_2012\\_2015/proposta/NT\\_Conj.pdf](http://www.camara.gov.br/internet/comissao/index/mista/orca/ppa/ppa_2012_2015/proposta/NT_Conj.pdf)> Acesso 20 mai 2012.

\_\_\_\_\_. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Resolução 65, de 16 de dezembro de 2008.** *Dispõe sobre a uniformização dos números dos processos nos órgãos do Poder Judiciário e dá outras providências.* Disponível em: <[http://www.cnj.jus.br/images/stories/docs\\_cnj/resolucao/rescnj\\_65.pdf](http://www.cnj.jus.br/images/stories/docs_cnj/resolucao/rescnj_65.pdf)> Acesso 29 mai 2012

\_\_\_\_\_. Ministério de Estado de Orçamento e Gestão. **Portaria 42, de 14 de abril de 1999.** *Atualiza a discriminação da despesa por função de Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências.* Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf> > Acesso 29 fev 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda e Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. **Portaria Interministerial 163, de 04 de maio de 2001.** *Dispõe sobre normas gerais de consolidação das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências.* Disponível em:<[http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria\\_163\\_01.pdf](http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria_163_01.pdf) > Acesso em: 29 fev 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério do Estado do Controle e da Transparência e Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão. **Portaria Interministerial Nº 140, de 16 de março de 2006.** *Disciplina a divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, por meio da [...] internet.* Disponível em:< [http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/portaria\\_interministerial.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/Portarias/portaria_interministerial.pdf) > Acesso 31 mai 2012.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Portaria Conjunta STN/SOF Nº 1, de 20 de junho de 2011.** *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários PCO 4ª edição Valido para o Exercício de 2012.* Disponível em:< [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Partel\\_PCO2011.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Partel_PCO2011.pdf)> Acesso 31 mai 2012.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria 406, de 20 de junho de 2011.** *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público PCASP 4ª edição - Válido para o exercício de 2012.* Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp)> Acesso 31 mai 2012.

HERBEST, Fabrício Gustavo. **Regime de Competência no Setor Público: a experiência de implementação em diversos países.** *Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças(FUCAPE), 2010.* Disponível em: < [http://www.fucape.br/admin/upload/prod\\_cientifica/Dissertacao%20Fabrício%20Herbest.pdf](http://www.fucape.br/admin/upload/prod_cientifica/Dissertacao%20Fabrício%20Herbest.pdf) > Acesso 29 fev 2012.

MATIAS PEREIRA, José. **Finanças Públicas: a Política Orçamentária no Brasil.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MILESKI, Helio Saul. **Transparência do Poder Público e sua Fiscalização.** *In: Interesse Público Especial: Responsabilidade Fiscal.* Ano 4, volume especial – Responsabilidade Fiscal – Porto Alegre : Notadez, 2002.

OLIVEIRA, Gecileno Luiz de. **Integração entre os Instrumentos de Planejamento Orçamentário de Políticas Públicas.** *Monografia apresentada para obtenção de certificação de conclusão de pós-graduação “lato sensu” em Administração Pública.* UGF. Cachoeiro de Itapemirim, 2006. Disponível em: < [http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetaileObraForm.do?select\\_action=&co\\_obra=214747](http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetaileObraForm.do?select_action=&co_obra=214747) > Acesso 29 fev 2012.

OLIVEIRA, Gecileno Luiz de; POUBEL DA SILVA, Marco Antonio. **Manual de Elaboração do Orçamento 2011.** *Material didático-instrucional para elaboração do orçamento anual para o exercício de 2012 no âmbito do Município de Cachoeiro de Itapemirim-ES.* Disponível em: < <http://www.cachoeiro.es.gov.br/transparencia/contaspublicas/arq/ManualElaboraOrcamento2012.pdf>> Acesso 29 mai 2012.

OLIVEIRA, Gecileno Luiz de; POUBEL DA SILVA, Marco Antonio. **O Relatório Anual de Avaliação do Plano Plurianual e a Câmara Municipal: Existe Possibilidade de Rejeição?** *Artigo proposto à Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais e em avaliação pelos editores.* Cachoeiro de Itapemirim: ES, 2011.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JR., J. Teixeira. **A Lei 4.320 Comentada.** 30ª ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001.

\_\_\_\_\_. **A Lei 4.320 Comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal.** Atualização de Heraldo da Costa Reis. 34ª ed., rev. atual. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012. 278p.

REZENDE, Denis Alcides; CASTOR, Belmiro Valverde Jobim. **Planejamento Estratégico Municipal.** *Empreendedorismo participativo nas cidades, prefeituras e organizações públicas.* Rio de Janeiro: Brasport, 2005.

TCU. **Relatório Resumo do IV Congresso Internacional de Contabilidade.** *Relatório desenvolvido pelo Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União Célio da Costa Barros, 2010.* Disponível em:<  
[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/educacao\\_corporativa/disseminacao\\_conhecimento/RELAT%C3%93RIO-RESUMO-IV%20%20Congresso%20ANPCONT.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/educacao_corporativa/disseminacao_conhecimento/RELAT%C3%93RIO-RESUMO-IV%20%20Congresso%20ANPCONT.pdf)> Acesso 29 fev 2012.